jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2018/11/22 Ro 2017/15/0042

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.11.2018

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita;
FamLAG 1967 §41 Abs3;
FamLAG 1967 §41 Abs4 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der T GmbH in T, vertreten durch die Plan Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. August 2017, Zl. RV/5101684/2015, betreffend u. a. Abweisung des Antrages auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Mai bis Dezember 2013, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts wurde mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2006 X zum Geschäftsführer der revisionswerbenden Gesellschaft bestellt. Mit ihm wurde ein monatliches laufendes Bruttogehalt von 10.000 EUR (14 x jährlich) plus Wohnbeihilfe von 85,63 EUR (12 x jährlich), Pensionskassenbeiträge von 2% des monatlichen laufenden Bruttogehaltes sowie die Benutzung eines Firmen-PKW vereinbart. Über diese fixen Bezüge hinaus hatte der Geschäftsführer Anspruch auf eine erfolgsabhängige und/oder leistungsorientierte jährliche Prämie von brutto 0,3% vom EBIT, maximal jedoch von sechs Bruttomonatsgehältern.

2 Im Geschäftsführervertrag zwischen der revisionswerbenden Gesellschaft und (dem nicht an ihr beteiligten) X wurde zudem u. a. Folgendes vereinbart: In Punkt 3.7. wurde ein Verbot jeglicher Nebenbeschäftigung während des aufrechten Dienstverhältnisses ohne vorherige Zustimmung des Dienstgebers vereinbart. In Punkt 3.8. verpflichtete sich X zur Geheimhaltung und in Punkt 3.9. wurde eine Wettbewerbsklausel vereinbart. Demnach verpflichtete sich X, "nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Gesellschaft, gleichgültig aus welchem Rechtsgrund, in keinem Unternehmen, das mit der (revisionswerbenden) Gesellschaft bzw. einem verbundenen Unternehmen der (Z Holding)

im Wettbewerb steht - auf welcher Stufe auch immer - tätig zu sein, und zwar weder als Dienstnehmer, Handelsvertreter, Inhaber, Gesellschafter oder in welcher Rechtsform auch immer, und sich an einem solchen Unternehmen weder direkt noch indirekt, insbesondere auch nicht als Treuhänder oder stiller Gesellschafter zu beteiligen sowie auch solche Unternehmen nicht zu beraten oder deren Interessen auf sonstige Weise zu fördern". Dieses Wettbewerbsverbot bezog sich sachlich auf die von der Gesellschaft oder einem Unternehmen der Z Holding ausgeübte Geschäftstätigkeit, örtlich auf Europa und war zeitlich auf die Dauer eines Jahres beschränkt.

3 Mit 29. August 2012 wurde zwischen dem Geschäftsführer X und der revisionswerbenden Gesellschaft die einvernehmliche Auflösung des Dienstvertrages mit Ende des 31. Dezember 2012 vereinbart. In der einvernehmlichen Auflösungserklärung wurde X darauf hingewiesen, dass die im Dienstvertrag vereinbarte Konkurrenzklausel aufrecht sei und er außerdem die Geheimhaltungsverpflichtung entsprechend seinem Dienstvertrag auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu beachten habe. Am selben Tag wurde eine Ergänzung zur einvernehmlichen Auflösung zwischen der revisionswerbenden Gesellschaft und X hinsichtlich der Konkurrenzklausel abgeschlossen. Ihr Inhalt lautete:

"Die im Dienstvertrag angeführte Konkurrenzklausel wird wie folgt abgeändert: Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren eine Erweiterung des örtlichen Geltungsbereiches auf eine weltweite Geltung. Darüber hinaus wird festgehalten und vom Arbeitnehmer bestätigt, dass folgende Unternehmen samt aller direkt oder indirekt damit verbundener Unternehmen jedenfalls mit dem Arbeitgeber in Konkurrenz stehen: (...). Der Arbeitgeber erklärt sich bereit für diese Ausweitung der Konkurrenzklausel dem Arbeitgeber (richtig wohl: Arbeitnehmer) einen Monatsbruttobezug von EUR 30.000,00 für den Zeitraum vom 01.01.2013 bis 31.12.2013, fällig am 5. eines jeden Monats, zu bezahlen."

4 In der Folge erhielt X im Jahr 2013 die vereinbarten Monatsbezüge. Davon behielt die revisionswerbende Gesellschaft Lohnsteuer, jedoch keine Sozialversicherung, ein und führte vom Bruttobetrag Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) ab.

5 Im Jahr 2014 stellte die revisionswerbende Gesellschaft einen Rückzahlungsantrag (Rückzahlungsantrag vom 6. Mai 2014, beim Finanzamt am 22. Mai 2014 eingelangt) betreffend den entrichteten Dienstgeberbeitrag (16.200 EUR) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (1.296 EUR), weil diese beiden Abgaben ihrer Ansicht nach zu Unrecht geleistet worden seien.

6 Das Finanzamt wertete den Antrag auf Rückzahlung als Antrag auf Festsetzung des Dienstgeberbeitrags bzw. Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 01/2013 bis 12/2013 und wies diesen ab. Begründend hielt das Finanzamt fest, dass es sich bei den an X im Jahr 2013 geleisteten Zahlungen nicht um ein nachträgliches Entgelt für seinerzeit erbrachte aktive Arbeitsleistungen, sondern um Zahlungen für das Unterlassen einer aktiven Leistung für ein Konkurrenzunternehmen handle (Karenzentschädigungen) und somit - entgegen dem Antrag der revisionswerbenden Gesellschaft - keine Ruhe- und Versorgungsbezüge vorlägen, die entsprechend den Bestimmungen des § 41 Abs. 4 lit. a FLAG von der Beitragspflicht ausgenommen wären.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die dagegen erhobene Beschwerde hinsichtlich des revisionsgegenständlichen Zeitraums ab. Begründend führte es insbesondere aus, nach der Regelungstechnik in § 41 FLAG fielen Zahlungen aus früheren Dienstverhältnissen unter das FLAG, es sei denn, es komme eine Befreiungsbestimmung iSd § 41 Abs. 4 FLAG zur Anwendung.

8 Die Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 4 lit. b FLAG verweise auf § 67 Abs. 6 EStG 1988. Die dort genannten Bezüge würden in dieser Vorschrift als sonstige Bezüge bezeichnet, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfielen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen). Die monatlich im Jahr 2013 ausgezahlten Karenzentschädigungen stellten als laufende Zahlungen jedoch bereits keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar (Hinweis auf VwGH 23.4.2001, 98/14/0176), womit auch § 41 Abs. 4 lit. b FLAG nicht anwendbar sein könne.

9 Gemäß § 41 Abs. 4 lit. a FLAG gehörten überdies Ruhe- und Versorgungsbezüge nicht zur Beitragsgrundlage. Die verba legalia "Ruhe- und Versorgungsbezüge" seien nicht gesetzlich umschrieben, ihr Sinninhalt sei daher auszulegen. Der VwGH habe dies in verschiedenen Erkenntnissen, auch zur wortgleichen Ausnahmebestimmung des § 5 Abs. 2 KommStG, getan. Aus der bisherigen VwGH-Rechtsprechung ließen sich nachfolgende Grundsätze ableiten: Demnach könne bei Auslegung des Begriffspaars "Ruhe- und Versorgungsbezüge" davon ausgegangen werden, dass

Bezugsgewährung und Leistungserbringung in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stünden, weshalb auch Pensionszusagen des Dienstgebers letztlich für aktive Dienstleistungen gewährt würden. Sie seien somit an sich Arbeitslohn, nur die Fälligkeit bzw. der Anspruchszeitpunkt derartiger Bezugsteile sei auf den Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Dienstleistungen verschoben, womit der Ruhegenuss- und Versorgungscharakter derartiger Bezugsteile im Vordergrund stehe. Von Ruhe- und Versorgungsbezügen könne somit immer dann gesprochen werden, wenn für aktiv erbrachte Dienstleistungen Bezugsteile erst dann gewährt würden, wenn das diesbezügliche Dienstverhältnis nicht mehr bestehe, also Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis vorlägen (Hinweis auf VwGH 31.5.2006, 2004/13/0150; 12.9.2001, 2000/13/0058). Voraussetzung für die Subsumierbarkeit von Bezügen unter die Befreiungsbestimmung sei daher die Beendigung des zu Grunde liegenden Dienstverhältnisses. Keine Voraussetzung sei, dass der Dienstnehmer nach der Beendigung des Dienstverhältnisses auch seine persönliche Berufslaufbahn abschließe und kein neues Dienstverhältnis mehr eingehe.

10 Bezugsteilen, die ein Dienstnehmer zwar nach Beendigung des Dienstverhältnisses erhalte, die ihm aber auch bei gedachter Fortführung des Dienstverhältnisses zugestanden wären, fehle der primäre Ruhegenuss- und Versorgungscharakter, weshalb diese Bezugsteile als Nachzahlungen für erbrachte aktive Dienstleistungen gewährt würden und somit nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien (z.B. Folgeprovisionen, die ein Dienstnehmer nach Beendigung seiner Dienstzeit für den während der Aktivzeit getätigten Abschluss von Versicherungsverträgen erhalte - Hinweis auf VwGH 8.10.1969, 847/68; Anteile von Filmeinspielergebnissen, die einem Regisseur nach Beendigung des Dienstverhältnisses zuflössen - Hinweis auf VwGH 24.9.1963; 437/62; Vergütungen für Diensterfindungen - Hinweis auf VwGH 5.11.1971, 757/71). Ein solcher Fall liege gegenständlich nicht vor.

11 Zu Überbrückungshilfen habe der VwGH schließlich die Auffassung vertreten, dass diese als laufende Zahlungen keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellten, ihnen aber die Funktion von Ruhe- und Versorgungsbezügen zukomme (Hinweis auf VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0168). Sie würden vergleichbar Betriebspensionen für (wenn auch begrenzte) Zeiträume nach Beendigung der Dienstverhältnisse laufend ausbezahlt. Auch wenn solche Bezüge erst im Zug der Beendigung von Dienstverhältnissen (insbesondere im Rahmen eines Sozialplanes) für Zeiten des Ruhestandes festgelegt würden, würden sie von der Befreiungsbestimmung erfasst. In gleicher Weise stellten auch Zahlungen für die Begleichung der Beiträge zur "Selbstversicherung bzw. Weiterversicherung" in der gesetzlichen Kranken- und Pensionsversicherung Ruhe- und Versorgungsbezüge dar. Dieser Beurteilung stehe es nicht entgegen, dass ihre Bezahlung erst im Sozialplan im Zuge der Beendigung von Dienstverhältnissen festgelegt worden sei.

12 Aus der wiedergegebenen Rechtsprechung des VwGH lasse sich somit ableiten, dass unter den Begriff "Ruhe- und Versorgungsbezüge" jedenfalls Zahlungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses fielen, die bereits während der aktiven Gesamtdienstzeit verdient worden seien. Durch die Einbeziehung von Überbrückungshilfen in die Ausnahmebestimmung habe der VwGH klargestellt, dass auch erst im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses festgelegte und somit nicht während der Gesamtdienstzeit bereits verdiente laufende Zahlungen im Rahmen eines Sozialplanes unter den Begriff "Ruhe- und Versorgungsbezüge" fielen. In der Phase der Auszahlung bestehe, so wie bei der streitgegenständlichen Karenzentschädigung, sowohl beim klassischen Ruhebezug wie auch bei der Überbrückungshilfe keine Arbeitspflicht gegenüber dem ehemaligen Dienstgeber. Überbrückungshilfen hätten, so wie die Karenzentschädigung, eine zukunftsorientierte Ausgleichs- und Überbrückungsfunktion. Die Überbrückungshilfen stellten kein Entgelt für die in der Vergangenheit erbrachten Dienste dar, sondern sollten die künftigen Nachteile ausgleichen, die den Arbeitnehmern durch eine Betriebsänderung und den damit bewirkten Verlust des Arbeitsplatzes entstehen könnten.

13 Die Karenzentschädigung sei ebenfalls zukunftsgerichtet und solle die zeitlich befristete eingeschränkte Mobilität des Arbeitnehmers - er könne sich zeitlich beschränkt nicht dort betätigen, wo er aufgrund seines Wissens und Erfahrung vermutlich am meisten verdiene - ausgleichen. Zwei wesentliche Unterschiede der Karenzentschädigung zur Überbrückungshilfe ließen sich jedoch feststellen: zum einen der Gegenleistungscharakter, zum anderen, nach welchen Kriterien sich die Karenzentschädigung im Regelfall bemesse. Bei der Überbrückungshilfe und beim Ruhebezug habe der Empfänger der Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezuges keine Gegenleistung zu erbringen. Im Fall einer Karenzentschädigung sei hingegen der Empfänger der Leistung zu einer Gegenleistung verpflichtet, nämlich zum Unterlassen vertraglich festgelegter Konkurrenzleistungen. Überbrückungshilfen orientierten sich an den vergangenen und durch die ungewollte Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mehr weiterbezahlten Bezügen. Die

Karenzentschädigung, die nur in Ausnahmefällen aufgrund gesetzlicher Anordnung zu zahlen sei und in allen anderen Fällen freiwillig gezahlt werde, orientiere sich, wie der Revisionsfall zeige, jedoch auch am zu erwartenden Verdienstentgang in der Zeit der Geltung der Konkurrenzklausel. Aufgrund dieser Unterschiede stehe aber nicht so sehr die Versorgung, sondern die Abgeltung der Gegenleistung - das Unterlassen der Konkurrenztätigkeit - im Vordergrund. Die Ausnahmebestimmung betreffend "Ruhe- und Versorgungsbezüge" komme daher nicht zur Anwendung.

14 Die mit dem ehemaligen Geschäftsführer X vereinbarte Kündigungsentschädigung habe monatlich fast das Dreifache des mit ihm für seine aktive Geschäftsführertätigkeit vereinbarten Monatsentgelts betragen. Diese Erhöhung des Entgelts während des von der Konkurrenzklausel betroffenen einjährigen Zeitraumes sei für das Bundesfinanzgericht nur so erklärbar, dass der ehemalige Geschäftsführer bereits mit Konkurrenten der revisionswerbenden Gesellschaft zwecks Eingehens eines Dienstverhältnisses im Gespräch gewesen sei und ihm dieses Gehalt in Aussicht gestellt worden sei, sodass er sich zur Erweiterung der Konkurrenzklausel nur bei Abgeltung des dadurch verursachten Verdienstentganges bereit erklärt habe. Ein weiterer Grund werde auch darin gelegen sein, die weit gefasste örtliche Beschränkung abzusichern.

15 Die (ordentliche) Revision ließ das Bundesfinanzgericht hinsichtlich des revisionsgegenständlichen Zeitraums zu, weil noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage vorliege, ob Karenzentschädigungen (auf maximal ein Jahr befristete laufende Zahlungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses wegen eines vereinbarten Wettbewerbsverbotes) dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterlägen.

16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. Als Revisionspunkt macht sie eine Verletzung des Rechts auf Neufestsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Monate Mai bis Dezember 2013 unter Nichteinbeziehung der vom Dienstgeber an einen ausgeschiedenen Dienstnehmer ausgezahlten Karenzentschädigung in die Beitragsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag gemäß § 41 Abs. 3 FLAG sowie für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 122 Abs. 7 und 8 WKG geltend.

17 Das Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet. 20 Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967

(FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

21 Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG (u.a.) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des§ 22 Z 2 EStG 1988.

22 Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Beitragspflichtige Arbeitslöhne sind dabei "Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG".

23 Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

24 Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind alle Bezüge und Vorteile, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben und sich im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft erweisen (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188).

25 Im Revisionsfall ist strittig, ob die von der revisionswerbenden Gesellschaft nach Beendigung des Dienstverhältnisses an ihren ehemaligen Geschäftsführer gezahlten monatlichen Karenzentschädigungen wegen des vereinbarten Wettbewerbsverbots beitragspflichtig und damit gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 auch zuschlagspflichtig sind.

26 Eine Karenzentschädigung (Karenzabgeltung) wird dem Dienstnehmer für die Einhaltung eines vertraglich vereinbarten Wettbewerbsverbots (Konkurrenzklausel) gezahlt, durch das der Dienstnehmer für die Zeit nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in seiner Erwerbstätigkeit beschränkt wird. Die vereinbarte Beschränkung kann

- je nach ihrer Gestaltung - sowohl künftige unselbständige Tätigkeiten in einem weiteren Dienstverhältnis als auch die Tätigkeit als Unternehmer umfassen und auf bestimmte örtliche Bereiche festgelegt sein (vgl. etwa Trattner, ASoK 2001, 310 ff, 312 sowie Leitner/Kreiner/Wasinger, Konkurrenzklausel, ASoK-Spezial 2018, 8f).

27 Eine im Rahmen eines Dienstverhältnisses bzw. im Zuge der Beendigung eines Dienstverhältnisses vereinbarte Karenzentschädigung führt aufgrund des engen Veranlassungszusammenhangs zum (früheren) Dienstverhältnis zu Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. Taucher, KommSt, § 5 Rz 21). Sie ist daher entgegen dem Revisionsvorbringen grundsätzlich beitragspflichtig gemäß § 41 Abs. 3 FLAG.

28 Anders als die Revision vermeint, fällt eine Karenzentschädigung für die Einhaltung eines vertraglich vereinbarten Wettbewerbsverbots - im Gegensatz zu einer vom Dienstgeber geleistete Überbrückungshilfe (vgl. dazu VwGH 23.4.2001, 98/14/0176) - auch nicht unter den Befreiungstatbestand des § 41 Abs. 4 lit. a FLAG für Ruhe- und Versorgungsbezüge.

29 Wie das Bundesfinanzgericht zutreffend hervorgehoben hat, unterscheidet sich eine Karenzentschädigung für die Einhaltung eines Wettbewerbsverbots nämlich grundlegend von einer Überbrückungshilfe dadurch, dass sie in Abgeltung einer weiterhin laufenden vertraglichen Verpflichtung erfolgt, während die Überbrückungshilfe gerade als Versorgungsbezug zur Erleichterung der Neuorientierung nach Beendigung eines Dienstverhältnisses und nicht zur Abgeltung einer Verpflichtung bezahlt wird.

30 Dieser Abgeltungscharakter kommt auch in der Höhe der Karenzentschädigung zum Ausdruck, die die Beeinträchtigungen des Dienstnehmers durch das Konkurrenzverbot widerspiegelt und im Revisionsfall sogar das bisherige monatliche Gehalt des ausscheidenden Geschäftsführers der revisionswerbenden Gesellschaft deutlich überstiegen hat.

31 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. November 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2017150042.J00

Im RIS seit

27.12.2018

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at